ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

30 september 2010 *

In zaak C-395/09,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) bij beslissing van 6 augustus 2009, ingekomen bij het Hof op 13 oktober 2009, in de procedure

Oasis East sp. z o.o.

tegen

Minister Finansów,

wijst HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta (rapporteur), kamerpresident, J. Malenovský en T. von Danwitz, rechters,

* Procestaal: Pools.

advocaat-generaal: P. Mengozzi,
griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 7 juli 2010,

gelet op de opmerkingen van:

— Oasis East sp. z o.o., vertegenwoordigd door M. Wojda en J. Martini,

— de Poolse regering, vertegenwoordigd door M. Szpunar en M. Jarosz als gemachtigden,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Owsiany-Hornung, K. Herrmann en D. Triantafyllou als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 17, leden 2 en 6, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995, PB L 102, blz. 18; hierna: „Zesde richtlijn"), waarvan de bepalingen in wezen zijn overgenomen in artikel 176 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Oasis East sp. z o.o. (hierna: „Oasis East") en Minister Finansów (Poolse minister van Financiën).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 17, leden 2 en 6, van de Zesde richtlijn, in de versie die voortvloeit uit artikel 28 septies daarvan, luidt:

„2. Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen, mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde [(‚btw')] welke in het binnenland is verschuldigd of is voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte of te verrichten diensten;

[...]

6. Uiterlijk binnen vier jaar te rekenen vanaf de datum van inwerkingtreding van deze richtlijn, bepaalt de Raad, op voorstel van de Commissie, met eenparigheid van stemmen, voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de [btw] bestaat. De uitgaven die geen strikt professioneel karakter hebben, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, zijn in elk geval van het recht op aftrek uitgesloten.

Totdat de hierboven bedoelde voorschriften in werking treden, kunnen de lidstaten elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn voorzag."

4 De Zesde richtlijn is ingetrokken en vervangen door richtlijn 2006/112.

5 Artikel 176 van laatstgenoemde richtlijn bepaalt:

„De Raad bepaalt op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de btw bestaat. In ieder geval zijn uitgaven zonder strikt professioneel karakter, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, van het recht op aftrek uitgesloten.

Totdat de in de eerste alinea bedoelde bepalingen in werking treden, kunnen de lidstaten elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving op 1 januari 1979 dan wel, voor de lidstaten die na die datum tot de Gemeenschap zijn toegetreden, op de datum van hun toetreding voorzag."

Nationaal recht

6 In artikel 25, lid 1, punt 1a, van de wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde (ustawa o podatku VAT z roku 1993) van 8 januari 1993 (hierna: „btw-wet van 1993"), wordt bepaald:

„Verlaging van het bedrag of teruggaaf van het verschil van de verschuldigde belasting geldt niet voor door de belastingplichtige via invoer verworven diensten, in verband waarmee de vergoeding direct of indirect wordt betaald aan een persoon die zijn woonplaats, zetel of hoofdkantoor in een in bijlage nr. 9 bij deze wet genoemd gebied of land heeft."

7 Bijlage 9 bij de btw-wet van 1993, met het opschrift „lijst van landen (gebieden) waarbij de belasting uit hoofde van invoer van diensten niet leidt tot een verlaging van het bedrag van de verschuldigde belasting en ook geen recht geeft op teruggaaf van het verschil van de verschuldigde belasting", bevat de volgende opsomming:

„1) Vorstendom Andorra;

2) Anguilla, van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland afhankelijk autonoom gebied;

3) Antigua en Barbuda;

4) Aruba, autonoom gebied van het Koninkrijk der Nederlanden;

5) Gemenebest van de Bahama's;

6) Staat Bahrein;

7) Barbados;

8) Belize;

9) Bermuda, van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland afhankelijk gebied;

10) Britse Maagdeneilanden, van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland afhankelijk gebied;

11) Cookeilanden, met Nieuw-Zeeland geassocieerd autonoom gebied;

12) Gemenebest Dominica;

13) Gibraltar, van de Britse Kroon afhankelijk gebied;

14) Grenada;

15) Guernsey/Sark/Aldeeney, van de Britse Kroon afhankelijk gebied;

16) Hongkong, Speciale Administratieve Regio van de Volksrepubliek China;

17) Jersey, van de Britse Kroon afhankelijk gebied;

18) Caymaneilanden, van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland afhankelijk gebied;

19) Republiek Liberia;

20) Vorstendom Liechtenstein;

21) Macau, Speciale Administratieve Regio van de Volksrepubliek China;

22) Republiek Maldiven;

23) Eiland Man, van de Britse Kroon afhankelijk gebied;

24) Republiek der Marshalleilanden;

25) Republiek Mauritius;

26) Vorstendom Monaco;

27) Montserrat, van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland afhankelijk gebied;

28) Republiek Nauru;

29) Nederlandse Antillen, van het Koninkrijk der Nederlanden afhankelijk gebied;

30) Niue, met Nieuw-Zeeland geassocieerd autonoom gebied;

31) Republiek Panama;

32) Onafhankelijke Staat Samoa;

33) Republiek der Seychellen;

34) Federatie Saint Kitts en Nevis;

35) Saint Lucia;

36) Saint Vincent en de Grenadines;

37) Koninkrijk Tonga;

38) Turks- en Caicoseilanden, van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland afhankelijk gebied;

39) Amerikaanse Maagdeneilanden, niet-geïncorporeerd gebied van de Verenigde Staten;

40) Republiek Vanuatu;

41) Verenigde Arabische Emiraten."

8 Deze belastingregeling is in wezen gehandhaafd in de wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde (ustawa o podatku VAT z roku 2004) van 11 maart 2004 (hierna: „btw-wet van 2004"), namelijk in artikel 88, lid 1, punt 1, van deze wet, gelezen in samenhang met bijlage 5 bij deze wet, waarbij op de lijst in deze bijlage 39 staten en gebieden in plaats van 41 worden vermeld. Deze bepalingen zijn op 1 mei 2004 in werking getreden.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

9 Oasis East produceert en verkoopt waterkoelingsinstallaties. In het kader van haar activiteiten, die tevens klantenservice omvatten, maakt zij gebruik van diensten die worden aangeboden door een onderneming die is gevestigd in een van de in bijlage 9 bij de btw-wet van 1993 opgesomde gebieden; die bijlage is vervangen door bijlage 5

bij de btw-wet van 2004. Deze onderneming verricht beheersdiensten ten behoeve van Oasis East en verleent haar technische bijstand. Deze diensten hebben onder meer betrekking op de volgende activiteiten, te weten marketing, organisatie van en deelneming aan internationale vakbeurzen, maatregelen op het gebied van productieplanning, ingenieursdiensten, financiële en boekhoudkundige adviezen, organisatie van het vervoer, diensten in verband met de bediening van informaticasystemen, coördinatie op het gebied van de in- en verkoop.

10 Op 28 december 2007 heeft Oasis East de directeur van de financiële kamer Katowice de vraag voorgelegd, of zij vanaf 1 mei 2004 gerechtigd was om het bedrag van de voorbelasting af te trekken in het geval van invoer van administratieve diensten, in verband waarmee de vergoeding wordt betaald aan een onderneming die haar zetel in een van de in bijlage 5 bij de btw-wet van 2004 genoemde gebieden heeft.

11 De directeur van de financiële kamer Katowice heeft bij een beslissing van 4 april 2008 de vraag van Oasis East ontkennend beantwoord. Hij was van mening dat laatstgenoemde de voorbelasting niet mocht aftrekken, aangezien de vergoeding voor de betrokken diensten was betaald aan een onderneming die haar woonplaats, zetel of hoofdkantoor in een van de in bijlage 5 bij de btw-wet van 2004 genoemde staten of gebieden heeft.

12 De directeur van de financiële kamer Katowice heeft vastgesteld dat de nationale wetgeving niet in strijd was met het Unierecht, aangezien de lidstaten op grond van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn elke uitsluiting konden handhaven waarin hun nationale wetgeving ten tijde van de inwerkingtreding van de richtlijn voorzag. Hij heeft daaruit afgeleid dat de Republiek Polen nog steeds bevoegd was om de op de datum van haar toetreding tot de Europese Unie bestaande beperkingen inzake btw-aftrek te handhaven.

13 Op 18 juni 2008 heeft Oasis East bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (administratieve rechter van het wojewodschap Gliwice) beroep tegen die beslissing van 4 april 2008 ingesteld.

14 Deze rechterlijke instantie heeft bij beslissing van 22 december 2008 het beroep van Oasis East verworpen. Naar haar oordeel vormde de handhaving in de nationale rechtsorde van de in artikel 88, lid 1, punt 1, van de btw-wet van 2004 bedoelde uitsluiting geen inbreuk op artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn.

15 In haar cassatieberoep van 9 maart 2009 heeft Oasis East haar eerder betoog herhaald. De Naczelny Sąd Administracyjny heeft in die omstandigheden de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Mag een lidstaat op grond van het gemeenschapsrecht, in het bijzonder artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn [...] (thans artikel 176 van richtlijn 2006/112/EG [...]), nationale bepalingen toepassen die het recht van de belastingplichtige op verlaging van het bedrag van de verschuldigde belasting of op teruggaaf van het verschil van de verschuldigde belasting uitsluiten in geval van de verwerving van ingevoerde diensten, in verband waarmee de vergoeding direct of indirect wordt betaald aan een persoon die zijn woonplaats, zetel of hoofdkantoor heeft in een van de gebieden of landen die in de nationale wetgeving als zogenoemde ‚belastingparadijzen' worden gekwalificeerd, met dien verstande dat die uitsluiting in de lidstaat reeds in de periode vóór zijn toetreding tot de Gemeenschap werd toegepast?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

16 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of op grond van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn, waarvan de bepalingen in wezen zijn overgenomen in artikel 176 van richtlijn 2006/112, een nationale wetgeving mag worden gehandhaafd die bij de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn in de betrokken lidstaat van toepassing was, en algemeen het recht uitsluit op aftrek van voorbelasting die is voldaan bij de verwerving van ingevoerde diensten, in verband waarmee de vergoeding direct of indirect wordt betaald aan een persoon die in een in deze wetgeving als „belasting paradijs" gekwalificeerd land of gebied is gevestigd.

17 Daar in de vraag zowel artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn als artikel 176 van richtlijn 2006/112 wordt genoemd, zij vooraf opgemerkt dat deze twee bepalingen in wezen identiek zijn.

18 Met het oog op de beantwoording van voornoemde vraag zij eraan herinnerd dat het in artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn neergelegde recht op aftrek, als integrerend deel van de btw-regeling, een fundamenteel beginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel is, en in beginsel niet kan worden beperkt (zie arresten van 8 januari 2002, Metropol en Stadler, C-409/99, Jurispr. blz. I-81, punt 42; 26 mei 2005, Kretztechnik, C-465/03, Jurispr. blz. I-4357, punt 33, en 15 april 2010, X Holding en Oracle Nederland, C-538/08 en C-33/09, Jurispr. blz. I-3129, punt 37).

19 Het beginsel van het recht op btw-aftrek wordt evenwel afgezwakt door de afwijkende bepaling in artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn. Op grond hiervan mogen de lidstaten namelijk hun bij de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn bestaande wetgeving inzake uitsluiting van het aftrekrecht handhaven totdat de Raad de bij dit artikel bedoelde voorschriften vaststelt (zie arrest van 11 december 2008, Danfoss en

AstraZeneca, C-371/07, Jurispr. blz. I-9549, punt 28, en arrest X Holding en Oracle Nederland, reeds aangehaald, punt 38).

20 De Raad heeft die voorschriften niet vastgesteld, zodat de lidstaten hun bestaande wetgeving inzake uitsluiting van het recht op btw-aftrek kunnen handhaven. Het Unierecht kent dus tot op heden geen bepaling waarin de uitgaven die van het recht op aftrek zijn uitgesloten, worden opgesomd (zie arrest van 8 december 2005, Jyske Finans, C-280/04, Jurispr. blz. I-10683, punt 23, en arrest Danfoss en AstraZeneca, reeds aangehaald, punt 29).

21 Met betrekking tot de omvang van de afwijkingsregeling in artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn heeft het Hof evenwel geoordeeld dat deze bepaling onderstelt dat de uitsluitingen die de lidstaten mogen handhaven, rechtmatig waren volgens de Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, 71, blz. 1303; hierna: „Tweede richtlijn"), die aan de Zesde richtlijn voorafging (zie arrest van 5 oktober 1999, Royscot e.a., C-305/97, Jurispr. blz. I-6671, punt 21, en arrest X Holding en Oracle Nederland, reeds aangehaald, punt 40).

22 Dienaangaande bepaalde artikel 11 van de Tweede richtlijn, dat in lid 1 voorzag in een recht op aftrek, in lid 4 dat de lidstaten bepaalde goederen en bepaalde diensten van de aftrekregeling konden uitsluiten, in het bijzonder die waarvan verwacht kon worden dat zij uitsluitend of gedeeltelijk werden gebruikt voor de privébehoeften van de belastingplichtige of van zijn personeel.

23 De in artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn aan de lidstaten toegekende bevoegdheid is bijgevolg geen absolute discretionaire bevoegdheid om alle of nagenoeg alle goederen en diensten van het recht op btw-aftrek uit te sluiten en aldus de regeling van

artikel 11, lid 1, van de Tweede richtlijn uit te hollen. Die bevoegdheid heeft dus geen betrekking op algemene uitsluitingen en ontslaat de lidstaten niet van de verplichting, de goederen en de diensten waarvoor het recht op aftrek is uitgesloten, genoegzaam te bepalen (zie in die zin arrest Royscot e.a., reeds aangehaald, punten 22 en 24, en arrest van 14 juli 2005, Charles en Charles-Tijmens, C-434/03, Jurispr. blz. I-7037, punten 33 en 35).

24 Daar het gaat om een regeling die een afwijking is van het beginsel van het recht op btw-aftrek, moet zij bovendien strikt worden uitgelegd (zie arrest Metropol en Stadler, reeds aangehaald, punt 59, en arrest van 22 december 2008, Magoora, C-414/07, Jurispr. blz. I-10921, punt 28).

25 Met betrekking tot het hoofdgeding en de eventuele toepasselijkheid van de afwijkingsregeling van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn moet worden vastgesteld, dat deze richtlijn in Polen op de datum van toetreding van deze lidstaat tot de Unie in werking is getreden, te weten op 1 mei 2004. Voor deze lidstaat is derhalve die datum relevant voor de toepassing van bovenbedoelde bepaling (zie arrest Magoora, reeds aangehaald, punt 27).

26 Daar de Poolse regering heeft aangevoerd dat in de bewoordingen van artikel 176 van richtlijn 2006/112 onderscheid wordt gemaakt tussen de lidstaten die vóór 1 januari 1979 tot de Unie zijn toegetreden en die welke, evenals de Republiek Polen, na die datum zijn toegetreden, kan worden volstaan met de opmerking dat dit onderscheid enkel ertoe dient te bepalen vóór welke datum de uitgaven die geen recht op btw-aftrek geven, in de nationale wetgeving moesten zijn vastgesteld.

27 Bijgevolg kan artikel 176 van richtlijn 2006/112, al naargelang de betrokken lidstaat vóór of na 1 januari 1979 tot de Unie is toegetreden, niet tot een andere uitlegging leiden wat de omvang van de betrokken uitsluitingen betreft. In die omstandigheden heeft de vaststelling van dit artikel 176 geen invloed gehad op de rechtspraak met betrekking tot de uitlegging van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn.

28 Voor de beoordeling van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale wetgeving in het licht van de daarin voorziene afwijking moet worden vastgesteld dat deze wetgeving, zoals de verwijzende rechter ook heeft benadrukt, een maatregel van algemene aard is die het recht beperkt op aftrek van de btw voor elke verwerving van ingevoerde diensten, in verband waarmee de vergoeding direct of indirect wordt betaald aan een persoon die in een in deze wetgeving als „belastingparadijs" gekwalificeerd land of gebied is gevestigd.

29 Een dergelijk wetgeving bevat echter een beperking van het recht op btw-aftrek die verder gaat dan volgens artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn is toegestaan.

30 Het Hof heeft namelijk verklaard dat de lidstaten niet gemachtigd zijn, uitsluitingen van het recht op btw-aftrek te handhaven die algemeen van toepassing zijn op elke uitgave voor de aanschaf van goederen of diensten (zie in die zin arrest van 23 april 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, Jurispr. blz. I-3459, punten 28 en 29, en arrest X Holding en Oracle Nederland, reeds aangehaald, punt 44).

31 Wat ten slotte de door de Poolse regering aangevoerde overweging betreft, dat de litigieuze nationale wetgeving beantwoordt aan de noodzaak om belastingfraude te voorkomen, zij erop gewezen dat het Hof in punt 70 van het arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, Jurispr. blz. I-1609), weliswaar heeft erkend dat het beginsel van het verbod van misbruik ook op het gebied van de btw geldt, maar dat dit beginsel de lidstaten niet toestaat, de werkingssfeer van de betrokken afwijkingsregeling uit te breiden. Indien de beperkingen in de Poolse wetgeving, zoals de

verwijzende rechter verklaart, waren ingegeven door de noodzaak om bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen, voorziet artikel 27 van de Zesde richtlijn daartoe in een speciale procedure, volgens welke de Raad elke lidstaat kan machtigen, bijzondere, afwijkende maatregelen te treffen.

32 Gelet op een en ander, moet op de vraag worden geantwoord dat artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn, waarvan de bepalingen in wezen zijn overgenomen in artikel 176 van richtlijn 2006/112, aldus moet worden uitgelegd dat op grond daarvan niet is toegestaan een nationale wetgeving te handhaven die bij de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn in de betrokken lidstaat van toepassing was, en algemeen het recht uitsluit op aftrek van voorbelasting die is voldaan bij de verwerving van ingevoerde diensten, in verband waarmee de vergoeding direct of indirect wordt betaald aan een persoon die in een in deze wetgeving als „belastingparadijs" gekwalificeerd land of gebied is gevestigd.

Kosten

33 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

Artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995, waarvan de bepalingen in wezen zijn overgenomen in

artikel 176 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, moet aldus worden uitgelegd dat op grond daarvan niet is toegestaan een nationale wetgeving te handhaven die bij de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn (77/388) in de betrokken lidstaat van toepassing was, en algemeen het recht uitsluit op aftrek van voorbelasting die is voldaan bij de verwerving van ingevoerde diensten, in verband waarmee de vergoeding direct of indirect wordt betaald aan een persoon die in een in deze wetgeving als „belastingparadijs" gekwalificeerd land of gebied is gevestigd.

ondertekeningen